Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-1325/2011

Arrêt du 15 février 2012

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,
Daniel de Vries Reilingh, greffier.

Parties

X._____,
représenté par … et Me …,

contre

Administration fédérale des contributions AFC, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

TVA; 1er trimestre 2004 au 4ème trimestre 2008, 1er et 2ème trimestre 2009; agence d'escortes; indépendance; estimation; art. 21 al. 1 et 60 aLTVA.

Faits :

A.
X._____ exploite une agence d'escortes à l'enseigne Y._____ (ci-après : l'agence).

A.a A l'occasion d'un contrôle portant sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2004 au 4ème trimestre 2008 (1er janvier 2004 au 31 décembre 2008) effectué en février 2009, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a constaté notamment que

- X._____ exploitait depuis plus de cinq ans l'agence d'escort précitée,
- un site internet était mis à disposition des clients,
- des annonces étaient régulièrement insérées dans les journaux,
- pour obtenir un rendez-vous avec une « escort girl », le client devait contacter l'agence, qui prenait contact avec « l'escort girl » correspondant à la demande formulée par le client, fixait le prix et organisait le rendez-vous,
- l'escort girl encaissait la contre-prestation due par le client et rétrocédait 30% à X._____,
- le livre de caisse se limitait à un tableau excel sur lequel étaient reportés journalièrement les montants nets correspondant aux commissions reçues des « escort girls »,
- les contre-prestations versées par le client en faveur de l'agence n'étaient reportées sur aucun document,
- aucune comptabilité n'était établie,
- les recettes mentionnées dans les déclarations fiscales de X._____ ne correspondaient pas à celles indiquées dans les tableaux excel remis.

A.b Estimant que les conditions pour l'assujettissement à la TVA étaient remplies dès le 1er janvier 2004 et que les chiffres d'affaires imposables étaient constituées par l'ensemble des contre-prestations versées par les clients à l'agence, l'AFC a assujetti X._____ avec effet rétroactif au 1er janvier 2004 et lui a réclamé, par décompte complémentaire n° 121'768 du 16 février 2009 un montant d'impôt (TVA) de CHF 78'302.-, plus intérêts moratoires, pour la période du 1er janvier 2004 au 31 décembre 2008.

B.
Par courrier du 30 juin 2009, X._____ a contesté le décompte

complémentaire précité et a requis de l'AFC qu'elle prenne une décision formelle.

C.
X._____ n'ayant pas remis de décompte pour le premier et le deuxième trimestre 2009 (période du 1er janvier au 30 juin 2009), l'AFC, procédant par voie d'estimation, lui a adressé le 26 février 2010 le décompte complémentaire n° 504'701 fixant l'impôt du à CHF 10'000.--. Par courrier du 18 mars 2010, X._____ a contesté également ce décompte et requis une décision formelle.

D.
Par décision formelle prise le 17 juin 2010, l'AFC a décidé que X._____ était immatriculé au registre des contribuables TVA dès le 1er janvier 2004 et confirmé les créances fiscales résultant des décomptes complémentaires n° 121'768 du 16 février 2009 et n° 504'701 du 26 février 2010 lui réclamant des montants d'impôts de CHF 78'302.-- et de CHF 10'000.--, plus intérêts moratoires. Elle a considéré en substance que c'est l'agence qui fournissait les prestations commandées par les clients et qu'elle était dès lors tenue d'imposer l'entier de la contre-prestation payée par ces derniers. L'agence n'ayant pas tenu de comptabilité, il convenait de procéder à la taxation par estimation sur la base d'une marge de 30% encaissée par X._____.

E.
Par courrier du 17 août 2010, Me … a informé l'autorité inférieure que pour des raisons médicales, le mandataire de X._____ était empêché d'interjeter réclamation contre la décision du 17 juin 2010 précitée et a sollicité un délai supplémentaire respectivement une restitution du délai. Il a en outre élevé réclamation contre ladite décision.

Par courrier du 30 août 2010, l'AFC a informé Me … que dès lors que la réclamation avait été formée dans le délai légal, il n'y avait pas de raison d'accorder une restitution de délai. La réclamation ne répondant toutefois pas aux critères formels pour être recevable, l'autorité inférieure a accordé un délai supplémentaire de 20 jours au mandataire de X._____ pour la régulariser.

Par lettre du 15 septembre 2010 – remise à la poste le 17 septembre 2010 –, X._____ a régularisé sa réclamation faisant essentiellement valoir que les « prestataires » étaient indépendantes, si bien que seul le

chiffre d'affaires correspondant à 30% de la contre-prestation totale du client devait être pris en considération pour déterminer l'assujettissement.

Suite à une requête de l'AFC, X._____ a, par courrier du 26 novembre 2010 – remis à la poste le 29 novembre 2010 –, produit des pièces et informations complémentaires.

F.
Par décision sur réclamation prise le 25 janvier 2011, l'autorité inférieure a partiellement admis la réclamation de X._____ en raison des informations complémentaires transmises par lui dans sa lettre du 26 novembre 2010 et lui a crédité CHF 4'879.-- (avis de crédit n° 305'293 du 25 janvier 2011) et CHF 8'498.-- (avis de crédit n° 608'768 du 25 janvier 2011). Pour le surplus, l'AFC a confirmé l'immatriculation de X._____ au registre des contribuables TVA avec effet au 1er janvier 2004 et les montants réclamés dans les décomptes complémentaires n° 121'768 et n° 504'701 et confirmés dans la décision formelle prise le 17 juin 2010. Elle a considéré en substance que les services offerts aux clients l'étaient par l'agence exploitée par X._____ et non pas par les hôtesses. Celles-ci ne pouvaient organiser librement leur travail. L'agence fixait les tarifs, décidait quelles hôtesses pouvaient travailler pour elle et convenait de la date et du lieu du rendez-vous. Il était sans importance que X._____ n'était pas en mesure de s'immiscer dans la relation entre l'hôtesse et le client. La taxation par estimation avait au demeurant été effectuée à juste titre dès lors que X._____ n'avait pas tenu de comptabilité ni enregistré les recettes des services rendus aux clients et que le livre de caisse se limitait à un simple tableau excel sur lequel étaient reportées quotidiennement les seules commissions reçues des escortes.

G.
Par acte du 25 février 2011, X._____ (ci-après : le recourant) a interjeté recours contre la décision sur réclamation précitée. Il a conclu, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de cette décision et, à titre subsidiaire, à l'annulation de la décision entreprise et au renvoi de la cause à l'AFC. Considérant qu'il ne fournissait qu'une prestation publicitaire et des informations aux « escort girls » qui, elles, prodiguaient des services aux clients, il a fait valoir que les hôtesses agissaient comme des indépendantes du point de vue de la TVA et que leur chiffre d'affaires ne devait pas être « intégré » au sien. Bien que les « escort girls » figuraient sur le site internet de l'agence, le client qui souhaitait avoir des relations personnelles avec une hôtesse ne prenait contact

avec l'agence que pour avoir des relations avec « l'escort girl ». Par ailleurs, seul le premier contact avec le client était établi par l'intermédiaire de l'agence ; par la suite, l'hôtesse pouvait avoir des contacts téléphoniques directs avec le client, sans passer par l'agence, pour autant toutefois qu'elle informe l'agence lorsqu'elle rencontrait le client. L'agence ne jouait ainsi qu'un rôle de relai entre « l'escort girl » et son client et ne nouait aucune relation contractuelle avec le consommateur final.

H.
Dans sa réponse du 11 mai 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours sous suite de frais.

I.
Les arguments des parties et les faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.
Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA, prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, à savoir notamment les décisions rendues par l'AFC. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). Déposé par une personne qui a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA), ainsi que dans le délai et selon les formes prescrits (cf. art. 50 al. 1 et art. 52 al. 1 PA), le recours interjeté le 25 février 2011 contre la décision sur réclamation prise le 25 janvier 2011 est recevable et il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

2.
2.1. La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Les dispositions de droit matériel qu'elle contient sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance à compter de cette date, avec pour conséquences que les dispositions de l'ancien droit s'appliquent à ceux qui sont plus anciens (art. 112 al. 1 LTVA). Dès lors que les faits déterminants se sont déroulés entre le 1er janvier 2004 et le 30 juin 2009 (périodes fiscales allant du 1er trimestre 2004 au 2ème trimestre 2009), la présente procédure est régie, s'agissant du droit matériel applicable, par la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la

taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300), entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (cf. art. 94 al. 1 aLTVA; arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346; cf. également arrêts du Tribunal fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.1, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.1).

2.2. Sur le plan procédural, en revanche, le nouveau droit s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (art. 113 al. 3 LTVA).

2.2.1. L'art. 113 al. 3 LTVA doit cependant être interprété de manière restrictive dans ce sens que seules les règles de procédure doivent être appliquées aux procédures pendantes. Le nouveau droit matériel ne doit pas trouver application aux périodes fiscales régies par l'ancien droit (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.1, A-7083/2008 et A-7084/2008 du 29 novembre 2010 consid.1.2, A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 1.2 et A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 1.2).

2.2.2. S'agissant toujours des dispositions de procédure, le droit de procédure applicable est celui en vigueur au moment où l'acte de procédure concerné est accompli. Lorsque le Tribunal administratif fédéral doit vérifier la mise en œuvre du droit de procédure par l'instance inférieure, le droit déterminant est celui en vigueur au moment où l'acte en question a été accompli et qui a été appliqué par l'instance inférieure, peu importe si entre-temps le nouveau droit est entré en vigueur (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.2, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.2.2 et les références citées).

2.2.3. L'art. 81 LTVA fait partie des dispositions visées par l'art. 113 al. 3 LTVA, qui sont applicables immédiatement (cf. consid. 2.2 ci-avant), pour autant que l'acte de procédure en question (ou la décision concernée) ait été accompli après l'entrée en vigueur de la LTVA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.3, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.2.3 et les références citées; A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid 1.2 et les références citées).

Les alinéas 1 et 3 (première phrase) de l'art. 81 LTVA n'ont toutefois a priori pas de portée propre. Ainsi, le principe de la libre appréciation des preuves est – était, même avant l'entrée en vigueur de la LTVA, –

applicable sans autre (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.3 et A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 1.2 et les références citées).

2.2.4. Les dispositions en matière d'auto-taxation ne constituent pas des règles de procédure au sens restrictif précité; à cet égard, l'ancien droit reste applicable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4080/2010 du 9 septembre 2011 consid. 1.4 et A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 1.1 et les références citées; au sujet du principe d'auto-taxation cf. le consid. 5.1 ci-après). Il en va de même des règles en matière de taxation par estimation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.4, A-4080/2010 du 9 septembre 2011 consid. 1.5 et A-7712/2009 du 21 février 2011 consid. 3.2 et les références citées; au sujet de la taxation par estimation cf. le consid. 6.1 et 6.2 ci-après).

3.

3.1. Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 lettre a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 lettre b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 lettre c PA; cf. également ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, ch. 2.149 p. 73; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/Saint Gall 2010, ch. 1758 ss).

3.2. Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; JAAC 61.31 consid. 3.2.2; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2ème éd., Zurich 1998, ch. 677).

3.3. Le Tribunal administratif fédéral s'impose une certaine retenue dans son examen en matière de taxation par estimation justifiée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 3.4.1, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 2.2). Par contre, pour déterminer si les conditions d'une taxation par estimation sont

réunies, l'examen du Tribunal administratif fédéral est illimité (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_426/2007 du 22 novembre 2007 consid. 4.3; ATAF 2009/60 consid. 2.9.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 3.4.1, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 2.2, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 5.5 et les références citées*;* voir également PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 881 s. ch. 277 s.).

4.

4.1. Selon l'art. 5 lettre b aLTVA, les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse sont soumises à la TVA, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 18 aLTVA. Toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien est considérée comme une prestation de services (art. 7 al. 1 aLTVA).

4.2. Conformément à l'art. 21 al. 1 aLTVA, est assujetti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, en vue de réaliser des recettes, à condition que les livraison de biens, prestations de services et les prestations à soi-même effectuées sur le territoire suisse dépassent annuellement CHF 75'000.-- (art. 21 al. 1 aLTVA). L'art. 21 al. 2 aLTVA énumère de manière non exhaustive les entités qui peuvent être assujetties telles les personnes physiques, les sociétés de personnes, les personnes morales de droit privé ou de droit public, les établissements publics non autonomes, et les collectivités de personnes n'ayant pas la capacité juridique qui effectuent des opérations sous une raison sociale commune (arrêts du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.2, 2A.520/2003 du 29 juin 2004 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.2 et A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2 ; cf. également les Instructions 2001 sur la TVA [Instructions 2001], ch. 6; voir encore la brochure spéciale n° 2 concernant l'assujettissement à la TVA*,* ch. 1.3). Demeure réservée la limitation de l'art. 25 al. 1 let. a aLTVA, selon laquelle ne sont pas assujettis les entrepreneurs dont la dette fiscale nette s'élève à moins de CHF 4'000.-- en présence d'un chiffre d'affaires entre CHF 75'000.-- et CHF 250'000.--.

4.3. L'activité est commerciale ou professionnelle lorsqu'elle intervient vis-à-vis des tiers, qu'elle vise à obtenir des recettes et a un caractère durable. Exerce une telle activité de manière indépendante celui qui

fournit ses prestations en son nom, en apparaissant comme prestataire vis-à-vis de l'extérieur (arrêt du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.2, 2A.520/2003 du 29 juin 2004 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.2).

4.3.1. Le terme « activité indépendante » en matière de TVA est une notion juridique indéterminée. Les indices plaidant en faveur d'une activité indépendante sont en particulier le risque entrepreneurial (de bénéfice et de perte), la liberté d'accepter ou non une tâche respectivement un mandat et d'organiser librement son activité. L'engagement de personnel, le fait d'effectuer des investissements importants, de disposer de ses propres locaux, d'avoir plusieurs clients différents ainsi que de jouir d'une indépendance d'un point de vue organisationnel et économique peuvent également jouer un rôle. La question de savoir si une activité est exercée à titre indépendant du point de vue de la TVA se détermine toujours compte tenu d'une évaluation complète de l'ensemble des facteurs devant être pris en compte (arrêts du Tribunal fédéral 2C_554/2010 du 21 septembre 2011 consid. 2.2, 2C_426/2008 et 2C_432/2008 du 18 février 2009 consid. 2.2, 2C_430/2008 du 18 février 2009 consid. 2.2, 2C_518/ 2007 et 2C_519/2007 du 11 mars 2008, publié in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] 77 p. 569 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1989/2011 du 4 janvier 2012 consid. 2.2.1, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.1, A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2.1).

4.3.2. D'autres indices – mais qui ne sont pas seuls déterminants – pour le traitement fiscal en matière de TVA sont le traitement en matière de cotisations aux assurances sociales et la qualification en matière d'impôts directs sur le revenu et la fortune (arrêts du Tribunal fédéral 2A.47/2006 du 6 juillet 2006 consid. 3.2, 2A.304/2003 du 14 novembre 2003, publié in: Archives 76, p. 627 consid. 3.3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2.2 et les références citées). Compte tenu des objectifs différents poursuivis par les législations particulières, des divergences peuvent résulter entre les jugements rendus en matière de TVA et ceux rendus en matière d'assurances sociales respectivement d'impôts directs sur le revenu et la fortune. Il est ainsi possible que la même personne soit considérée différemment suivant le domaine en cause (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1989/2011 du 4 janvier 2012 consid. 2.2.2, A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2.2, A-156/2007 du 20 avril 2009 consid. 2.2.2. et A-3822/2007 du 3 juin 2008 consid. 2.1.4).

4.3.3. Compte tenu de la caractéristique de la TVA comme impôt général de consommation le terme « activité indépendante » doit être interprété plutôt de manière large (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1989/2011 du 4 janvier 2012 consid. 2.2.3, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.1, A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2.3 et les références citées; cf. également DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 115, 174 f.)

4.3.4. La question de savoir si un entrepreneur fournit ses prestations en son nom n'est pas seulement déterminante pour juger de son indépendance, mais aussi pour savoir s'il doit être considéré, du point de vue de la TVA, comme fournisseur ainsi que comme destinataire de prestations. En effet, les prestations sont en principe attribuées à celui qui, vis-à-vis de l'extérieur, en apparaissant comme prestataire, agit en son propre nom (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1989/2011 du 4 janvier 2012 consid. 2.2.4, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.2, A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2.4 et les références citées). La question déterminante est celle de savoir comment la prestation offerte apparaît pour le public de manière générale respectivement comment elle est objectivement perçue par un tiers neutre (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.1, A-5460/2008 du 12 mai 2010 consid. 3.5.2, A-1562/2006 du 26 septembre 2008 consid. 3.2.5.3, A-1382/2006 et A-1383/2006 du 19 juillet 2007 consid. 3.4.2, confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_518/2007 et 2C_519/2007 du 11 mars 2008 publié in : Archives 77 p. 567).

4.4.

4.4.1. La TVA se calcule sur la contre-prestation. Est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services (cf. art. 33 al. 1 et 2 aLTVA).

4.4.2. La qualification fiscale en matière de TVA ne doit pas être basée en premier lieu sur le droit civil, c'est-à-dire le droit des contrats, mais doit être effectuée en fonction de critères économiques effectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.6.1; ATAF 2007/23 consid. 2.3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1989/2011 du 4 janvier 2012 consid. 2.4, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.5, A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.4 et les références

citées). Le point de vue économique est important en matière de TVA non seulement lors de la qualification juridique de l'état de fait, mais également lorsqu'il s'agit interpréter des notions de droit civil et de droit fiscal (arrêts du Tribunal fédéral 2A.43/2002 du 8 janvier 2003, publié in : Archives 73 p. 565 ss consid. 3.2; ATAF 2007/23 consid. 2.3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.5, A-5460/2008 du 12 mai 2010 consid. 2.4). Il n'est ainsi en principe pas décisif comment les parties ont aménagé leurs relations contractuelles (arrêts du Tribunal fédéral 2A.47/2006 du 6 juillet 2006 consid. 3.2.; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1989/2011 du 4 janvier 2012 consid. 2.4, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.5 et A-5460/2008 du 12 mai 2010 consid. 2.4 et les références citées).

4.5. Dans plusieurs arrêts, le Tribunal fédéral et le Tribunal administratif fédéral se sont prononcés sur la qualification fiscale en matière de TVA du chiffre d'affaires réalisé sur la base de prestations de services sexuelles. En ce qui concerne de telles prestations fournies par des hôtesses dans des studios érotiques (« Erotikstudios ») ou encore « des salons de massage », tant le Tribunal fédéral que le Tribunal administratif fédéral ont jugé que compte tenu de l'apparence vis-à-vis de l'extérieur créée et des conditions-cadre organisationnelles, il s'agissait d'une activité dépendante. Selon le principe de l'unité de l'entreprise, le chiffre d'affaires réalisé par les hôtesses et celui réalisé par les studios respectivement salons précités devaient être additionnés et attribués à l'exploitant du studio (arrêt du Tribunal fédéral 2C_518/2007 du 11 mars 2008 publié in : Archives 77 p. 570 consid. 3.2 et 3.3, confirmant l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1382/2006 et A-1383/2006 du 1er juillet 2007 consid. 2.2.3; cf. également arrêts du Tribunal fédéral 2C_806/2008 du 1er juillet 2009, 2C_426/2008 et 2C_432/2008 du 18 février 2009 consid. 4.2 et 2C_694/2007 du 26 août 2008 consid. 2.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 3.5, A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 3, A-5460/2008 du 12 mai 2010 consid. 3 et les références citées). Il ne s'agissait pas non plus d'une activité d'intermédiaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_518/2007 du 11 mars 2008 précité consid. 3.3.4; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C_694/2007 du 26 août 2008 consid. 2.3). En outre, le Tribunal administratif fédéral a jugé que compte tenu de l'apparence créée, les « escortes » d'une agence d'escortes n'étaient pas indépendantes du point de vue de la TVA et le chiffre d'affaires généré par leur activité devait être entièrement attribué à l'agence (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5876/2010 du 24 mars 2010, en particulier consid. 5.1).

5.

5.1. En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 46 aLTVA; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4440/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.1, A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.4; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 421ss). Cela signifie que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et qu'il doit verser à celle-ci l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_246/2010 du 28 septembre 2010 consid. 7, 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 4.1, A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.4). L'assujetti doit ainsi établir lui-même la créance fiscale le concernant; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_246/2010 du 28 septembre 2010 consid. 7, 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.1, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 4.1, A-4440/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.1).

5.2. Selon l'art. 58 al. 1 aLTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre.

L'AFC peut rédiger des prescriptions spéciales à ce sujet, ce qu'elle a fait avec l'édition des Instructions 2001, rédigées suite à l'adoption de l'aLTVA (ch. 881 ss; arrêt du Tribunal fédéral 2C_426/2007 du 22 novembre 2007, publié in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2008 II, p. 20 ss consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.2, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 4.2, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 5.2., A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.5.3, A-5875/2009 du 16 juin 2010 consid. 3.2.2).

6.

6.1. Aux termes de l'art. 60 aLTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets ou si les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation (cf. arrêts du

Tribunal fédéral 2C_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2, 2C_170/2008 du 30 juillet 2008 consid. 4, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.1, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 4.1 et les références citées). En particulier, une telle estimation a lieu lorsque des violations de règles formelles concernant la tenue de la comptabilité sont d'une gravité telle que la véracité matérielle des résultats comptables est remise en cause (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.437/2005 du 3 mai 2006 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.1, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 4.1 et les références citées). Ainsi, la taxation par estimation est une sorte de taxation d'office que l'autorité se voit dans l'obligation de mettre en œuvre en cas de lacunes de la comptabilité.

6.2. Lorsqu'elle procède par voie d'estimation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2, 2C_426/2007 du 22 novembre 2007 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.2, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 4.2, A-7809/2010 du 5 septembre 2011 consid. 2.6.2 et les nombreuses références citées; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, Archives 69 p. 550 ss). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou reconstruire une comptabilité déficiente et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.2, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 4.2, A-7809/2010 du 5 septembre 2011 consid. 2.6.2 et les références citées; NICOLAS SCHALLER/YVES SUDAN/PIERRE SCHEUNER/PASCAL HUGUENOT, TVA annotée, Genève/Zurich/Bâle 2005, ad art. 60 aLTVA ch. 2.3 p. 270 et les références citées). Les parties utiles et fiables de la comptabilité et les pièces justificatives disponibles doivent, dans la mesure du possible, être prises en compte dans le cadre de l'estimation. Elles peuvent même servir de base pour la taxation par estimation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.2, A-7809/2010 du 5 septembre 2011 consid. 2.6.2 et les références citées).

6.3. Dans la procédure de recours, l'assujetti peut contester et remettre en cause, d'une part, la réalisation des conditions de l'estimation et,

d'autre part, l'estimation du chiffre d'affaires aval en tant que telle. Si les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est à lui qu'il revient de fournir les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère manifestement inexact de l'estimation effectuée par l'administration (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2C_430/2008 du 18 février 2009 consid. 5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.3, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 4.3, A-7809/2010 du 5 septembre 2011 consid. 2.8.3). Dans la mesure où l'AFC a le droit et le devoir de rectifier le montant dû par voie d'estimation, il appartient au contribuable, qui a présenté une comptabilité inexacte et qui est dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond manifestement pas à la réalité, de supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée (cf. ATF 105 Ib 181 consid. 4c; arrêts du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3 in fine, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.3, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 4.3). L'assujetti doit ainsi supporter l'incertitude qui résulte nécessairement d'une estimation en raison de sa violation du devoir d'auto-taxation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_309/2009 et 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 2.2). Ce n'est qu'au moment où l'assujetti apporte la preuve du fait que l'instance précédente a commis de très importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que le Tribunal de céans remplace par sa propre appréciation celle de l'instance précédente (cf. entre autres, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.3, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 4.3, A-7809/2010 du 5 septembre 2011 consid. 2.8.3 et les références citées).

7.

7.1. En l'occurrence, le recourant exploite une agence d'escortes. Il conteste toutefois que les hôtesses agissent « de manière dépendante » du point de vue de la TVA et que leur chiffre d’affaires soit être « intégré » au sien.

7.1.1. Selon la décision sur réclamation entreprise, les hôtesses figuraient sur le site internet de l'agence. Des annonces étaient également régulièrement placées dans les journaux par l'agence. Toujours d'après la décision attaquée, selon le site internet, l'agence offrait les services fournis par les hôtesses. Ces dernières ne pouvaient être contactées que par l'intermédiaire de l'agence, soit par téléphone, soit par courrier électronique. Il en résulterait, aux yeux du client, que l'agence fournissait

les prestations en son propre nom et ne se bornait pas à servir de centrale téléphonique. L'agence fixait également les tarifs applicables, qui se trouvaient d'ailleurs également sur internet. Elle recrutait également les hôtesses et décidait quelle hôtesse pouvait travailler pour elle. L'agence convenait de la date et du lieu des rendez-vous, sans qu'il soit d'importance que le recourant ne soit pas en mesure de s'immiscer dans la relation entre l'hôtesse et le client. Selon l'autorité intimée, l'agence apparaissait aux yeux du client comme la prestataire des services sexuels et les escortes qui y officiaient s'inscrivaient dans une organisation de travail permettant de nier leur autonomie.

Dans sa réponse, l'AFC relève également que la publicité de l'agence visait la promotion de la seule agence et en aucune manière celle des hôtesses qui n'étaient pas mentionnées dans les supports publicitaires. Le recourant fixait d'ailleurs la nature ainsi que le tarif des faveurs sexuelles et convenait avec le client de la date et du lieu des rendez-vous. La nature des prestations offertes et l'organisation mise en place par le recourant permettait en outre de garantir que les clients s'acquittaient du prix des prestations reçues, de sorte que les hôtesses ne supportaient en réalité pas de risque financier.

7.1.2. Le recourant ne conteste pas réellement la description des faits précités. Il admet que les clients prenaient contact avec le recourant qui en référait aux hôtesses. Il admet également qu'il organisait les rendez-vous avec les clients. Il considère toutefois que le client « n'entre pas en contact avec l'agence pour elle-même, mais pour passer un moment avec une fille en particulier ». Pour les hôtesses, le fait de passer par l'intermédiaire de l'agence leur assurait un certain sérieux et un minimum de sécurité. En outre, l'agence permettait à « l'escort girl de véhiculer de manière plus large son image » et d'accroître sa clientèle. L'hôtesse faisait en réalité usage du service de réception des appels offerts par le recourant, puisque ce dernier lui transmettait les messages des clients, mais qu'elle restait libre de donner suite à un appel d'un client. Par ailleurs, seul le premier contact avec le client était établi par l'agence ; par la suite, l'escort girl pouvait avoir des contacts téléphoniques directs avec le client, sans passer par l'agence, pour autant qu'elle le souhaitait et qu'elle informait l'agence des rencontres avec celui-ci.

Au niveau organisationnel, les hôtesses seraient libres de planifier en toute indépendance le déroulement de leurs activités. Elles accepteraient ou non un rendez-vous proposé et définiraient le lieu de la rencontre d'entente avec le client. Le recourant ne mettait d'ailleurs aucun lieu à

disposition du client et de l'hôtesse et il n'existait aucun planning des horaires de chacune d'elles. S'agissant des prix fixés pour les prestations fournies, le recourant fait valoir qu'il convenait d'éviter la sous-enchère et d'écarter des clients qui ne seraient pas en mesure de payer pour un certain service de qualité ainsi que d'assurer un certain standing.

7.1.3. Ainsi que l'a retenu l'autorité inférieure, c'est l'agence qui apparaît vis-à-vis de l'extérieur et non pas les hôtesses. Celles-ci ne font pas de publicité pour elles-mêmes et seule le « pseudo » de l'hôtesse est mentionné sur le site internet de l'agence. Le client ne peut entrer en contact directement avec l'hôtesse, du moins pour convenir du premier rendez-vous, mais doit s'adresser à l'agence à cette fin. L'agence organise le rendez-vous avec le client. Elle fixe également les tarifs applicables pour les prestations fournies par ses hôtesses. Il n'est à cet égard pas déterminant pour quels motifs les prix sont fixés par l'agence ni d'ailleurs si l'agence a la possibilité ou non de contrôler les prix réellement pratiqués par ses hôtesses. La base de calcul pour fixer la rémunération revenant au recourant n'est pas non plus déterminante pour savoir qui apparaît vis-à-vis de l'extérieur, c'est-à-dire quelle est l'apparence créée. Le modèle de contrat produit par le recourant et qui régirait les relations entre l'agence et les hôtesses ne permet en réalité pas de tirer de conclusion quant à l'apparence vis-à-vis des clients et du public de manière générale créée.

Bien que les hôtesses soient libres d'accepter ou non un rendez-vous avec le client et que le recourant ne mette pas de locaux (salon, chambre, etc.) à disposition des hôtesses et du client, il n'en demeure pas moins que c'est l'agence qui organise les rendez-vous, reçoit les appels et courriels des clients en vue d'un rendez-vous et organise ainsi directement ou indirectement le travail des hôtesses. Le fait que l'agence ne semble pas imposer d'horaire ou encore de lieu de rencontre et n'établisse ainsi pas de « planning » des activités des hôtesses ne change rien à l'apparence vis-à-vis de l'extérieur créée. A l'égard du public, la prestation est fournie par l'agence, car c'est elle qui propose les services de ses « escort girls ». Sans l'acceptation par les hôtesses, du moins tacite, des rendez-vous proposés par l'agence, celles-ci ne pourraient sans doute plus travailler pour l'agence. Dans ce sens, elles restent dans une certaine mesure soumises aux instructions du recourant et à l'organisation mise en place par l'agence. Le recourant admet d'ailleurs que le fait de passer par l'agence permet à l'hôtesse d'accroitre sa clientèle et, partant, ses revenus. Les hôtesses sont en outre tenues d'informer l'agence de leurs rencontres avec les clients et son soumises à

une interdiction de concurrence, soit tous des éléments qui plaident en faveur d'une activité dépendante. Comme l'a jugé le Tribunal fédéral, l'exploitant qui met l'infrastructure de son établissement à disposition des hôtesses et qui décide qui peut y officier doit en règle générale être considéré comme l'employeur des prostituées qui y travaillent (arrêt du Tribunal fédéral 2C_334/2007 du 14 janvier 2008 consid. 3).

Comme le relève à juste titre l'autorité inférieure dans sa réponse, la nature des prestations offertes et l'organisation mise en place par le recourant permettent de garantir que les clients s'acquittent du montant des prestations reçues. En effet, selon le site internet de l'agence (cf. pièce no 15 du dossier de l'AFC), « les prestations de nos escorts sont payables en espèces ou par carte de crédit, au début de la rencontre ». Ni l'agence, ni l'hôtesse n'encourent ainsi un réel risque de perte – sauf en cas d'opposition par le client au paiement par carte de crédit –, car la prestation doit être payée avant que celle-ci ne soit fournie. En outre, l'agence exige « une avance de 50% du prix de la prestation, plus les frais de transport », « si une escort doit se déplacer en dehors d'un rayon d'action raisonnable (en général plus de 100km) » (cf. pièce no 15 du dossier de l'AFC). Enfin, l'affirmation du recourant que les hôtesses doivent concéder un montant en faveur du recourant lorsqu'un client fait opposition à un paiement par carte de crédit – alors qu'elle-même n'encaisseraient rien – est une affirmation de partie qui ne trouve guère de fondement dans les pièces au dossier. En particulier, le modèle de contrat fourni (cf. pièce no 3 du dossier du recourant) n'est pas signé et son art. 10 peut difficilement être interprété dans le sens voulu par le recourant.

Que le recourant n'ait pas consenti d'investissements importants n'est pas un élément plaidant en faveur de l'indépendance des hôtesses. Celles-ci n'ont de leur côté pas non plus effectué d'investissement. L'activité ici en cause ne nécessite en effet pas de structure lourde ou des investissements importants si bien que cet élément n'est, à lui seul, pas déterminant.

La qualification de l'activité des hôtesses comme indépendantes pour les cotisations aux assurances sociales et pour le traitement en matière d'impôt direct sur le revenu et la fortune n'est pas prouvée par le recourant. Ce dernier se contente d'une affirmation, qui n'est pas démontrée. Quoi qu'il en soit, à supposer que les hôtesses soient effectivement traitées comme indépendantes du point de vue de l'AVS et des impôts directs sur le revenu et la fortune, comme le prétend le

recourant, cet élément, bien que constituant un indice, n'est pas déterminant (cf. consid. 4.3.2 ci-avant). L'apparence vis-à-vis de l'extérieure créée selon laquelle l'agence fournit les prestations en son propre nom n'est ainsi pas modifiée.

Compte tenu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'AFC a considéré que le chiffre d'affaires total réalisé par les « escort girls » devait être attribué au recourant dont l'agence apparaît seule vis-à-vis des clients.

7.2. Le recourant ne conteste pas le principe même de la taxation par estimation, qui est fondée, le recourant n'ayant pas tenu de comptabilité ni enregistré les recettes des services rendus aux clients (cf. les faits lettre A.a et lettre F ci-avant ainsi que le consid. 6 ci-avant). Il considère en revanche que la marge bénéficiaire – fixée par l'AFC à 30% – ne devrait pas être inférieure à 40%.

7.2.1. Selon la décision du 25 janvier 2011 ici entreprise, l'AFC a opté pour la reconstruction du chiffre d'affaires. Elle a déterminé le montant des recettes totales provenant des prestations sexuelles imputables au recourant sur la base de la marge encaissée par ce dernier qui représentait, selon les informations à disposition, 30% du chiffre d'affaires.

7.2.2. Le recourant fait valoir que dans les cas examinés par le Tribunal fédéral, la marge de l'entité organisant une activité de prostitution était en principe comprise entre 40% et 50%. Il estime que l'AFC était dès lors tenue de prendre en compte une marge conforme aux pratiques applicables dans la branche et qui ne pouvait pas être inférieure à 40%.

7.2.3.

7.2.3.1 La jurisprudence invoquée par le recourant concernait la prostitution de salon, qui n'est pas déterminante pour fixer la marge bénéficiaire du recourant, qui ne met, lui, pas de locaux à disposition des prostituées et des clients. Sa marge bénéficiaire est ainsi, en comparaison avec la prostitution de salon, plus faible. Comme le souligne à juste titre l'autorité inférieure, l'affaire ayant fait l'objet de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5876/2008 du 24 mars 2010 concernait une agence escort dont la marge bénéficiaire s'élevait à 35%. Dans cette affaire, l'agence d'escort se chargeait toutefois également (directement) de l'encaissement et offrait en outre un service de transport par limousine, ce qui n'est pas le cas du recourant.

7.2.3.2 L'autorité inférieure a relevé à juste titre, dans sa réponse du 11 mai 2011, qu'elle avait fixé la marge sur la base des informations communiquées par le recourant lors du contrôle. En effet, selon le rapport de révision auquel se réfère l'AFC (cf. pièces no 1 du dossier de l'AFC ainsi que les faits lettre A.a ci-avant) – et dont le contenu n'est pas expressément contesté par le recourant –, les « escort girls » encaissent la contre-prestation due par le client et rétrocèdent 30% au recourant. Dans son courrier du 15 septembre 2010 adressé à l'AFC, le mandataire du recourant a en outre confirmé que « les chiffres d'affaires correspondent au 30% touchés par mon client pour ses prestations indépendantes ». Dans son recours toutefois, le recourant explique pour la première fois qu'il serait rémunéré en fonction du temps que le client passe avec l'hôtesse, « indépendamment de l'étendue des prestations et donc de la rémunération de celle-ci ». Il ne recevrait ainsi pas un pourcentage du chiffre d'affaires généré par l'hôtesse. S'appuyant sur le modèle de contrat joint à son recours, le recourant explique que depuis 2008, il était « rémunéré pour ses services à hauteur de CHF 180.- par rendez-vous d'une heure et de CHF 300.-- pour un rendez-vous de deux heures ». A cet égard, l'autorité intimée a relevé, à raison, que dans la mesure où le tarif pour une heure était de CHF 600.-- et celui pour deux heures de CHF 1'000.-- (pièce no 14 du dossier de l'AFC), la marge de 30% correspondait à la réalité, coïncidant avec les chiffres articulés par le recourant dans son recours.

L'argumentation du recourant et la pièce produite (cf. pièce no 3 du dossier du recourant), c'est-à-dire un modèle de contrat dont on ignore au demeurant s'il a été signé par les parties, ne permettent pas de démontrer le caractère manifestement erroné de l'estimation effectuée par l'administration, mais semblent, au contraire, plutôt la confirmer. Etant dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond manifestement pas à la réalité, le recourant doit en supporter les conséquences. De plus, le recourant doit s'accommoder de l'imprécision qui résulte nécessairement d'une moyenne, puisqu'il est lui-même responsable de l'ouverture de la procédure de taxation par voie d'estimation (cf. consid. 6.3 ci-dessus; voir également l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 5). En conclusion, rien ne permet de conclure que l'AFC aurait abusé de son pouvoir d'appréciation lorsqu'elle a procédé à l'estimation des chiffres d'affaires du recourant. Ce dernier n'a pas réussi à établir que le résultat auquel est parvenu l'autorité fiscale serait manifestement contraire à la réalité.

8.

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par CHF 3'300.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas alloué au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de CHF 3'300.--, sont mis à la charge du recourant et imputés sur l'avance de frais déjà versée du même montant.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. 712 952 / 6631 / ANC ; Acte judiciaire)

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Daniel de Vries Reilingh

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :